

Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 3/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Vordergrund dieses Mandanten-Rundschreibens stehen drei zentrale Themen: Fragen rund um die neue Grundstücksbewertung (Nr. 1 und 2), Fragen rund um die Neuregelungen von Photovoltaikanlagen (Nr. 3) und Fragen rund um Betriebsprüfungen; dazu gehören die neuen Einordnungskriterien für die Größenklassen und ihre Bedeutung für die Prüfungshäufigkeit (Nr. 4) sowie die BMF-Richtwerte für Hinzuschätzungen (Nr. 5).

Außerdem informieren wir Sie darüber, welche Anforderungen an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer für die Gebäude-Abschreibung gestellt werden (Nr. 6) und welche Änderungen im Jahr 2023 bei der pauschalen Lohnsteuer bei kurzfristigen Beschäftigungen gelten (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Grundsteuer:** Einspruch auch gegen den neuen Grundsteuerermessbescheid?
- 2 Grundsteuerwerte:** Verfassungsrechtliche Bedenken
- 3 Photovoltaikanlagen:** Klärungsbedürftige Fragen zur neuen Rechtslage
- 4 Betriebsprüfungen:** Größenklasse des Unternehmens entscheidet über die Häufigkeit
- 5 Schätzungen:** Stellen die BMF-Richtsätze eine geeignete Grundlage dar?
- 6 Gebäude-Abschreibung:** Anforderungen für die Geltendmachung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer
- 7 Kurzfristige Beschäftigung:** Pauschale Lohnsteuer
- 8 Betriebs-Pkw:** Private Nutzung aufgrund von Anscheinsbeweis?
- 9 Elektro-Fahrzeuge des Unternehmers:** Behandlung von Stromkosten

1 Grundsteuer: Einspruch auch gegen den neuen Grundsteuermessbescheid?

Es fehlen nach wie vor rund 20 Prozent der Grundsteuererklärungen, die zum 31.1.2023 hätten abgegeben werden müssen. Ein einziges Bundesland (Bayern) hat bisher die Abgabefrist verlängert; andere Bundesländer versenden Erinnerungsschreiben. Trotz dieser Verzögerung beim Start zu dem neuen Grundsteuerverfahren sind bereits Musterklagen zur Verfassungsmäßigkeit der neuen Bewertungsregelungen im Bundesmodell beim FG Berlin-Brandenburg anhängig. Es stellt sich daher die Frage, ob Einsprüche gegen Grundsteuerwertbescheide sinnvoll sind.

Die Neufestsetzung der Grundsteuer war aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2018 notwendig, da die der Grundsteuer zugrunde liegenden Einheitswerte völlig veraltet waren. Um die Grundsteuer neu zu berechnen, sind aktuell fast 36 Mio. Grundstücke neu zu bewerten. Dabei müssen die Eigentümer Feststellungserklärungen abgeben, ohne zu wissen, wie hoch die Grundsteuerbelastung ab dem 1.1.2025 sein wird. Denn die Gemeinden legen erst im Jahr 2024 die jeweiligen Hebesätze für die endgültige Berechnung der Grundsteuer fest.

Mit dem Bescheid über die Feststellung des Grundsteuerwerts (Grundlagenbescheid) ergeht regelmäßig auch zeitgleich der Bescheid über den Grundsteuermessbetrag (Folgebescheid). In diesem Bescheid wird der Grundsteuermessbetrag durch die Multiplikation des Grundsteuerwerts mit der Steuermesszahl festgesetzt.

Wichtig: Nach § 182 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung sind Feststellungsbescheide, auch wenn sie noch anfechtbar sind, für Folgebescheide bindend. Die Bindungswirkung besteht auch dann, wenn feststeht, dass der Grundlagenbescheid (Grundsteuerwertbescheid) rechtswidrig ist. Der Grundsteuermessbescheid ist dabei einerseits Folgebescheid zum Grundsteuerwertbescheid, gleichzeitig aber wiederum Grundlagenbescheid für den Grundsteuerbescheid ab dem 1.1.2025. Die Gemeinde multipliziert dabei den Grundsteuermessbetrag mit dem von ihr festgelegten gemeindlichen Hebesatz.

Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid können nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids, angegriffen werden. Einwendungen gegen den festgestellten Wert des Grundstücks (z.B. durch falsche Flächenangaben oder falsches Baujahr), sind **innen eines Monats** nach Bekanntgabe **durch Einspruch** geltend zu machen. Derartige Einwendungen können nicht im Einspruchsverfahren gegen den Grundsteuermessbescheid (Folgebescheid zum Grundsteuerbescheid) erhoben werden.

Grundsätzlich gilt: Finden sich innerhalb der Einspruchsfrist Fehler in einem der Bescheide, sollte gegen den jeweiligen Bescheid Einspruch eingelegt werden. In den meisten Fällen handelt es sich dabei um den Grundsteuerwertbescheid, der die Bewertung des Grundstücks enthält und Ausgangspunkt für alle weiteren Berechnungen der Grundsteuer ist.

2 Grundsteuerwerte: Verfassungsrechtliche Bedenken

Inzwischen mehren sich Stimmen aus der Praxis, die von Einsprüchen gegen die Feststellungsbescheide als Grundlage für die Steuerbescheide im Jahr 2025 aufgrund verfassungsrechtlicher Zweifel berichten. Die neuen Bewertungsverfahren sehen **aus Vereinfachungsgründen umfassende Typisierungen** vor. Die Typisierung, die der Bewertung zugrunde liegt, rechtfertigt aber keine Verletzung des Übermaßverbots im Einzelfall. Das Übermaßverbot ist dann verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen. Das Bundesmodell sieht keine Möglichkeit vor, einen niedrigeren gemeinen Wert als den sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) ergebenden Wert nachzuweisen. Die Möglichkeit des Nachweises von tatsächlich niedrigeren Bodenrichtwerten (oder auch Vergleichsmieten) gebietet das grundgesetzliche Übermaßverbot. Für das Bundesmodell muss daher die Möglichkeit eröffnet werden, durch ein Gutachten nachzuweisen, dass der tatsächliche Bodenwert des Grundstücks erheblich von dem nach § 247 Abs. 1 Satz 2 BewG unangepassten Bodenrichtwert abweicht.

Zudem stehen die finanziellen Auswirkungen der Grundsteuer erst nach Festsetzung der nachfolgenden Grundsteuerbescheide durch die Gemeinden fest. Zu diesem Zeitpunkt werden die Grundsteuerwertbescheide (als Grundlagenbescheide) jedoch regelmäßig bereits bestandskräftig sein. Die Rechtsfolgen der Grundsteuerwertbescheide lassen sich damit in Ermangelung angepasster Hebesätze bis zum Ende der Rechtsbehelfsfrist der Grundlagenbescheide nicht absehen. Dies könnte gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip resultierende Bestimmungsgebot, das auch im Steuerrecht gilt, verstoßen.

Wichtig: Beim FG Baden-Württemberg sind unter den Az. 8 K 2368/22 und Az. 8 K 2491/22 bereits Musterklagen anhängig. Hierauf kann Bezug genommen werden, um mit Verweis auf die mögliche Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer in Baden-Württemberg Einspruch einzulegen. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob eine Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht nochmals zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit führen wird. Einer solchen Entscheidung stehen bei realistischer Betrachtung sowohl volkswirtschaftliche als auch politische Gründe entgegen. Das Besteuerungsaufkommen der Gemeinden wäre durch eine erneute Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Bewertungsvorschriften ernsthaft gefährdet. Auch für den Fall, dass das BVerfG die aktuellen Vorschriften zur Grundsteuerwertfeststellung für verfassungswidrig hielte, dürfte eine (rückwirkende) Änderung der angefochtenen Bescheide nicht zu erwarten sein.

3 Photovoltaikanlagen: Klärungsbedürftige Fragen zur neuen Rechtslage

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) weist in einem Schreiben an das BMF auf Fragen und klärungsbedürftige Aspekte im Zusammenhang mit den Steuererleichterun-

gen für Photovoltaik(PV)-Anlagen hin. Hier ein Auszug aus den Fragen der BStBK:

- **Berechnung der kWp-Grenze:** Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG gilt für insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen. Wie ist diese Grenze zu berechnen? Gelten Mitunternehmerschaften als ein Steuerpflichtiger oder ist die Höchstgrenze anteilig den Mitunternehmern zuzurechnen?
- **Investitionsabzugsbeträge:** Kann zukünftig für PV-Anlagen, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllen, ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden? Wenn dies nicht der Fall ist: Was gilt in den Fällen, in denen für vorhandene PV-Anlagen in 2020 oder 2021 ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde und eine Investition noch aussteht? Liegt in der Einführung der Steuerfreiheit ab 2022 eine schädliche Verwendung?
- **Führt der Übergang zur Steuerfreiheit zu einem Entnahmegewinn?** Bis einschließlich 2021 lag mit der PV-Anlage ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb vor. Führt die Steuerbefreiung ab 2022 nun zu einer Entnahme der PV-Anlage ins Privatvermögen?
- **Aufladen betrieblicher Elektro-Pkws mit Strom aus einer steuerfreien PV-Anlage:** Gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 50 EStG (steuerfreier Auslagenersatz an Arbeitnehmer) auch dann, wenn der Arbeitnehmer den Ladestrom für den betrieblichen Elektro-Pkw aus der eigenen PV-Anlage und nicht von einem Dritten bezieht? Was gilt im Fall eines Unternehmers? Können die bisher geltenden Vereinfachungsregelungen zur Bewertung der Privatentnahme von Strom aus der PV-Anlage übernommen werden?
- **Verkauf steuerbefreiter PV-Anlagen:** Welche steuerlichen Folgen ergeben sich beim Verkauf einer steuerbefreiten PV-Anlage? Die Antwort auf diese Frage hängt von der Grundsatzentscheidung ab, ob die PV-Anlage dem Privatvermögen zuzuordnen ist oder ob weiterhin Betriebsvermögen eines steuerbefreiten Gewerbebetriebs vorliegt.
- Wann gilt die Lieferung bzw. die Installation als ausgeführt für Zwecke der Anwendung des Steuersatzes im Übergangszeitraum? In den FAQs wird auf die **vollständige Installation** verwiesen. Wie ist diese zu verstehen?
- Auswirkungen auf Unternehmer, die nicht der Kleinunternehmerregelung unterliegen: Haben Unternehmer, die nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallen, für PV-Anlagen, die ab 2023 erworben wurden, eine private Nutzung der Wertabgabenbesteuerung zu unterwerfen? Gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 32 Gewerbesteuergesetz?
- Die Betreiber einer kleinen PV-Anlage können mit der Neuregelung die Kleinunternehmerregelung des § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) ohne einen Nachteil anwenden. Nach Ansicht der BStBK sollte in einem BMF-Schreiben klargestellt werden, dass die Betreiber von PV-Anlagen auch von korrespondierenden Erfassungs-

und Erklärungspflichten entlastet werden, die mit der (Klein-) Unternehmereigenschaft verbunden sind, wie u.a. die Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

- Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes nach § 12 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG ist, dass „die PV-Anlage auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird“. Um Rechtssicherheit für die Praxis zu schaffen, sollten die gesetzlichen Formulierungen „in der Nähe von“, „Privatwohnungen“, „Wohnungen“, „öffentliche Gebäude“ und „Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden“ definiert und voneinander abgegrenzt werden. Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes sollten die Begriffe aus Sicht der BStBK dabei weit ausgelegt werden. Auch sollte die Behandlung gemischt genutzter Gebäude erläutert werden.

4 Betriebsprüfungen: Größenklasse des Unternehmens entscheidet über die Häufigkeit

Betriebe werden für Zwecke der Betriebsprüfung in Größenklassen eingestuft. Dabei wird unterschieden zwischen Großbetrieben – Mittelbetrieben – Kleinbetrieben und Kleinstbetrieben.

Ob der Betriebsprüfer sich häufig oder weniger oft anmeldet, hängt auch von der Größe des Unternehmens ab. Das BMF gab aktuell die Umsatz- und Gewinngrößen für die **Einstufung** der Handels- und Fertigungsbetriebe sowie der Freien Berufe **ab 2024** bekannt.

Große Unternehmen im Sinne der Finanzverwaltung müssen damit rechnen, dass jedes Jahr geprüft wird. Insofern spielt die Einstufung in eine der Größenklassen durch die Finanzverwaltung eine erhebliche Rolle.

Generell lässt sich sagen: Je kleiner das Unternehmen ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit einer Betriebsprüfung. Allerdings können auch kleinere Unternehmen regelmäßig geprüft werden, ein Anspruch auf Befreiung vor der Prüfung besteht nicht. Sich hiergegen mit dem Hinweis auf die Größenklasse zu wehren, ist nur in Ausnahmefällen erfolgreich. Gleichwohl sollte im Falle des Ergehens einer Betriebsprüfungsanordnung stets genau geprüft werden, ob die formalen Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall erfüllt sind.

Die Abgrenzungsmerkmale werden regelmäßig neu festgelegt. Die derzeit gültigen Werte wurden zum 1.1.2024 ermittelt und sind in einer Tabelle im BMF-Schreiben vom 15.12.2022 dargestellt. Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass die Merkmale erst nach Aufstellung der Betriebskartei anzuwenden sind

Im Folgenden die neuen Werte für Handels- und Fertigungsbetriebe (in Klammern jeweils die bisher gültigen Werte, alle Angaben in TEUR)

- **Handelsbetriebe**
 - Umsatzerlöse
 - Großbetriebe: 14 (8,6)
 - Mittelbetriebe: 8,6 (1,1)
 - Kleinbetriebe: 1,1 (0,21)
 - Steuerlicher Gewinn
 - Großbetriebe: 0,8 (0,335)
 - Mittelbetriebe: 0,335 (0,068)
 - Kleinbetriebe: 0,068 (0,044)
- **Fertigungsbetriebe**
 - Umsatzerlöse
 - Großbetriebe: 12 (5,2)
 - Mittelbetriebe: 5,2 (0,61)
 - Kleinbetriebe: 0,610 (0,21)
 - Steuerlicher Gewinn
 - Großbetriebe: 0,95 (0,3)
 - Mittelbetriebe: 0,3 (0,068)
 - Kleinbetriebe: 0,068 (0,044)

Wie groß die **Wahrscheinlichkeit für eine Betriebsprüfung** ist, hängt unter anderem von der Größe des Unternehmens ab. Im Jahr 2015 kontrollierten die Finanzämter beispielsweise rund ein Prozent der Kleinstbetriebe, etwa drei Prozent der Kleinbetriebe, ungefähr sechs Prozent der Mittelbetriebe und 21 Prozent aller Großbetriebe. Je größer das Unternehmen ist, desto häufiger wird eine Außenprüfung durchgeführt. Konkret gesagt:

- Bei **Klein- und Kleinstbetrieben** ist eine Aussage über einen regelmäßigen oder typischen Turnus kaum möglich. Statistische Untersuchungen der Vorjahre haben ergeben, dass Kleinbetriebe ungefähr alle 31 Jahre und Kleinstbetriebe alle 100 Jahre mit einer Überprüfung rechnen müssen. Das FA wird jedoch eher **nach Anlass** prüfen, z.B. wenn Steuererklärungen nicht oder nur schleppend abgegeben werden oder die letzte Steuererklärung auffällige Werte enthält. Denkbar ist dies z.B., wenn die Vorsteueranmeldungen laufend Überschüsse ergeben und kein plausibler Grund hierfür erkennbar ist.
- **Mittelbetriebe** werden durchschnittlich ca. alle zwölf bis 15 Jahre geprüft.
- **Großbetriebe** werden im Regelfall durchgehend geprüft.

Abgesehen von den genannten üblichen Häufigkeiten können Prüfungen im Einzelfall insbesondere angesetzt werden, wenn ein besonderer Anlass besteht, Beispiele dafür sind:

- Das FA führt eine sogenannte Branchenprüfung durch und das Unternehmen gehört dieser Branche an;
- es liegt eine Kontrollmitteilung vor, die aus der Betriebsprüfung bei einem Geschäftspartner herrührt (z.B. eine Kopie einer hohen Ausgangsrechnung);
- das Unternehmen wurde durch einen ehemaligen Arbeitnehmer oder einen Konkurrenten angezeigt.

5 Schätzungen: Stellen die BMF-Richtsätze eine geeignete Grundlage dar?

Mit Beschluss vom 14.12.2022 (Az. X R 19/21) hat der BFH das BMF aufgefordert, dem vorstehenden Verfahren beizutreten. Offenkundig möchte der X. Senat des BFH diese praxisrelevanten Fragen einmal grundsätzlich beleuchten.

Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel (Anhaltspunkte) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne von Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen (§ 162 AO). Bei formell ordnungsmäßig ermittelten Ergebnissen der Buchführung darf eine Gewinn- oder Umsatzschätzung nach ständiger Rechtsprechung in der Regel nicht allein darauf gestützt werden, dass die erklärten Gewinne oder Umsätze von den Zahlen der Richtsatz-Sammlung abweichen.

Werden für einen Gewerbebetrieb, für den Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt oder ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig, so ist der Gewinn unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles, unter Umständen unter Anwendung von Richtsätzen, zu schätzen. Ein Anspruch darauf, nach Richtsätzen besteuert zu werden, besteht nicht. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe.

Beispiel:

Unternehmer D betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 in einer deutschen Großstadt eine Diskothek. Eine Außenprüfung beanstandete die Kassen- und Buchführung des Klägers als formell ordnungswidrig. Aus diesem Grund verprobte der Prüfer die Getränkeumsätze und ermittelte einen Rohgewinnaufschlagsatz von knapp 400 Prozent. Dieser wich erheblich von denjenigen Sätzen ab, die den Gewinnermittlungen des Unternehmers zu entnehmen waren. Hieraus folgerte der Prüfer, dass die Betriebseinnahmen und Umsätze nicht vollständig erklärt worden seien. Auf Grundlage des von ihm errechneten Aufschlagsatzes schätzte er bei den Getränkeverkäufen Einnahmen von ca. 417.000 Euro netto (2013) bzw. 247.000 Euro netto (2014) hinzu.

Das Finanzgericht (FG) beanstandete sowohl die Schätzungsmethode als auch das Schätzungsergebnis des beklagten Finanzamts. Dabei orientierte sich das FG zum einen an der vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlung, die für Gastronomiebetriebe in den Streitjahren Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 Prozent und 376 Prozent (2013) bzw. 186 Prozent und 400 Prozent (2014) ausweist. Zum anderen berief es sich auf einen internen Erfahrungsbericht der Finanzverwaltung über Betriebsprüfungen bei Diskotheken. Demzufolge minderte das FG die Hinzuschätzungen auf ca. 252.000 Euro (2013) bzw. 115.000 Euro (2014).

Im zweiten Rechtsgang griff das FG aber nur noch auf die Richtsatzsammlung des BMF zurück. Mit seiner Revision

trägt der Kläger vor, die Richtsätze des BMF böten keine zuverlässige Grundlage für Schätzungen. Die Zahl der je Prüfungsjahr ausgewerteten Außenprüfungen sei sowohl im Verhältnis zur Anzahl der Betriebe je Gewerkeklasse als auch im Verhältnis zu den gesamten Betrieben zu gering, um statistisch relevant zu sein.

6 Gebäude-Abschreibung: Anforderungen für die Geltendmachung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

Der Gesetzgeber hatte die im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2022 vorgesehene Streichung des Nachweises einer kürzeren tatsächlichen Gebäudenutzungsdauer letztlich nicht umgesetzt. Die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG gilt damit unverändert fort.

Das BMF hat mit Datum vom 22.2.2023 ein Anwendungsschreiben erlassen und die Hürden für die Geltendmachung der kürzeren Nutzungsdauer und damit einer höheren Gebäudeabschreibung deutlich erhöht. Maßgebliche Kriterien für eine kürzere Nutzungsdauer sind nunmehr:

- Technischer Verschleiß an der Tragstruktur des Bauwerks (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken, Fundament), der das Gebäude insgesamt in seiner Nutzbarkeit beeinträchtigt;
- Entwertung durch endgültigen Entfall einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung;
- rechtliche Gegebenheiten, die die Nutzungsdauer des Gebäudes begrenzen.

Nachweiserfordernis für eine kürzere Nutzungsdauer ist nunmehr: Anders als der BFH, der in seinem Urteil vom 28.7.2021, Az. IX R 25/19, jede Darlegungsmethode zuließ und kein Bausubstanzgutachten für erforderlich hielt, verlangt das BMF nunmehr als Nachweis die Vorlage

- des Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder
- des Gutachtens eines nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifizierten Sachverständigen.

Der Gutachtenzweck muss sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten. Die bloße Übernahme der Restnutzungsdauer aus einem Verkehrsgutachten genügt nicht. Bei der Glaubhaftmachung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer treffen den Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten.

7 Kurzfristige Beschäftigung: Pauschale Lohnsteuer

Bei einer kurzfristigen Beschäftigung von Arbeitnehmern hat ein Unternehmer die Wahl: Er darf die Lohnsteuer nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen seines Arbeitnehmers oder pauschal mit 25 Prozent abrechnen. Die pauschale Besteuerung mit zwei Prozent oder 20 Prozent gilt nur für Minijobs, nicht aber für kurzfristig Beschäftigte. Um die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent ermitteln

zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, wobei die Erhöhung verschiedener Verdienstgrenzen ab 1.1.2023 zu berücksichtigen ist:

- **Gelegentliche Beschäftigung des Arbeitnehmers:** Steuerlich ist nur eine Tätigkeit, die ein Arbeitnehmer gelegentlich ausübt, eine kurzfristige Tätigkeit. Das heißt, die Tätigkeit darf sich wiederholen, aber nicht regelmäßig wiederkehren bzw. der wiederholte Einsatz des Arbeitnehmers darf nicht bereits von vornherein vereinbart sein. Steuerlich kommt es somit nicht darauf an, wie oft der Unternehmer eine Aushilfskraft im Laufe eines Jahres tatsächlich beschäftigt.
- **Maximal 18 zusammenhängende Arbeitstage:** Die kurzfristige Beschäftigung darf sich nicht über mehr als 18 zusammenhängende Arbeitstage erstrecken. Arbeitsfreie Sonn- und Feiertage, Samstage und unbezahlte Krankheits- und Urlaubstage werden bei der Berechnung nicht miteinbezogen.
- **Verdienstgrenze pro Arbeitstag 150 Euro:** Die Vergütung pro Arbeitstag darf im Durchschnitt nicht höher als 150 Euro sein. Der Betrag wurde mit Wirkung vom 1.1.2023 von 120 Euro auf 150 Euro angehoben. Es handelt sich also um einen Durchschnittsbetrag, der aus dem Gesamtlohn und der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage zu ermitteln ist. Die pauschale Besteuerung ist gefährdet, wenn der Durchschnittsbetrag durch Sonderzahlungen, wie z.B. durch Urlaubs- oder Weihnachtsgeld, überschritten wird.
- **Steuerfreie Vergütungen bleiben unberücksichtigt:** Steuerfreie Vergütungen, wie z.B. Reisekosten, Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, werden bei der Ermittlung der 150-Euro-Grenze nicht einbezogen.
- **Verdienstgrenze maximal 19 Euro pro Stunde ab 1.1.2023 (vorher: 15 Euro):** Der Stundenlohn muss mindestens zwölf Euro betragen (Mindestlohn) und darf nicht höher als 19 Euro sein. Das gilt auch dann, wenn die Beschäftigung zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt erforderlich wird. Maßgebend sind die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden. Steuerfreie Vergütungen werden auch bei der 19-Euro-Grenze nicht einbezogen. Beim Stundenlohn ist auf eine Zeitstunde mit 60 Minuten abzustellen. Zahlt der Unternehmer den Arbeitslohn für eine kürzere Zeit, z.B. für 45 Minuten, muss er ihn in einen Stundenlohn umrechnen.

8 Betriebs-Pkw: Private Nutzung aufgrund von Anscheinsbeweis?

Die Frage, ob ein Betriebs-Pkw auch privat genutzt wird, gibt immer wieder Anlass zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung. Ist der Besitz eines weiteren Pkws für Privatfahrten ausreichend, um die Vermutung des Betriebsprüfers zu entkräften? Diese Frage hat nunmehr der BFH in einem anhängigen Verfahren zu entscheiden: „Welche Kriterien sind zur Erschütterung des Anscheinsbeweises der privaten Pkw-Nutzung eines im Betriebsvermögen befindlichen Pkws heranzuziehen? Wie sind weitere po-

tenziell vergleichbare Pkw im Privatvermögen hierbei zu berücksichtigen?“

Das FG Münster hatte mit Urteil vom 16.8.2022 entschieden: Der für die Privatnutzung eines betrieblichen Pkw sprechende Anscheinsbeweis kann auch auf andere Weise als durch das Vorhandensein eines in Status und Gebrauchswert vergleichbaren Pkw im Privatvermögen erschüttert werden.

Sachverhalt:

Zum Haushalt der miteinander verheirateten Kläger gehörten in den Streitjahren 2015 und 2016 zwei volljährige Kinder. Im Privatvermögen hielten die Kläger insgesamt drei Kleinwagen, die in erster Linie von den Kindern genutzt wurden. Der Kläger unterhielt auf demselben Grundstück, auf dem sich auch das Wohnhaus der Familie befand, einen Gartenbaubetrieb, war aber hauptberuflich anderweitig als Arbeitnehmer beschäftigt. Die Ehefrau arbeitete auf Mini-Job-Basis im Betrieb des Klägers.

Im Betriebsvermögen hielt der Kläger neben einem dem Vorarbeiter zugeordneten Dienstwagen einen BMW X3 und ab Februar 2015 einen Ford Ranger, für die keine Fahrtenbücher geführt wurden. Für den BMW versteuerte er die Privatnutzung nach der 1-Prozent-Regelung, während er für den Ford Ranger keinen Privatnutzungsanteil ansetzte. Das Finanzamt wandte demgegenüber auch für den Ford Ranger die 1-Prozent-Regelung an, da die privaten Fahrzeuge in Status und Gebrauchswert nicht mit diesem Pkw vergleichbar seien und nicht allen Familienmitgliedern jederzeit ein Fahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden habe.

Die Kläger machten geltend, dass der Ford Ranger den Mitarbeitern des Betriebs arbeitstäglich permanent als Zugmaschine zur Verfügung stehen müsse. Aufgrund des Verschmutzungszustands sei es lebensfremd, dieses Fahrzeug an Wochenenden für Familienfahrten zu nutzen. Hierfür bleibe wegen der geringen jährlichen Fahrleistung von durchschnittlich 8.900km auch kein Raum.

Die Klage hatte Erfolg. Das FG ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht zu der Überzeugung gelangt, dass der Ford Ranger in den Streitjahren tatsächlich privat genutzt wurde. Nach dem Beweis des ersten Anscheins spricht die allgemeine Lebenserfahrung zwar dafür, dass betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden. Dieser **Anscheinsbeweis ist im Streitfall allerdings erschüttert.**

Zwar handelt es sich bei dem Ford Ranger um ein Fahrzeug, das sich typischerweise auch für eine Privatnutzung eignet. Auch der ebenfalls privat genutzte betriebliche BMW X3 ist nicht geeignet, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, da er wegen der betrieblichen Nutzung nicht vollumfänglich für Privatfahrten zur Verfügung stand.

Der Senat hat aber aufgrund des dargelegten Sachverhalts die ernsthafte Möglichkeit eines anderen Geschehens angenommen. Zunächst sei nachvollziehbar, dass der Ford Ranger permanent aufgrund seiner Zugkraft im

Betrieb eingesetzt worden ist. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass der Kläger seinen Gartenbaubetrieb nur als Nebentätigkeit ausgeübt hat und den Ford Ranger damit nicht arbeitstäglich selbst genutzt haben konnte. Hierdurch sei die Möglichkeit einer Privatnutzung erheblich eingeschränkt gewesen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass beide Kläger für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgrund der kurzen Entfernungen keinen Pkw benötigt haben.

9 Elektro-Fahrzeuge des Unternehmers: Behandlung von Stromkosten

Nutzt ein Unternehmer ein betriebliches Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug, wird er das Fahrzeug nicht ausschließlich im Betrieb aufladen, sondern auch an einer Steckdose/Ladevorrichtung, die zu seiner Wohnung (seinem Haus) gehört. Der Unternehmer kann den betrieblichen Nutzungsanteil der ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mithilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachweisen. Neben dem Einkaufspreis für die verbrauchten Kilowattstunden Strom ist auch ein zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen. Zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils reicht es aus, wenn der Unternehmer den Verbrauch für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aufzeichnet.

Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil auch mit **lohnsteuerlichen Pauschalen** angesetzt werden. Zur Unterscheidung der anzuwendenden Pauschale ist anstelle jeder zusätzlichen Lademöglichkeit an einer ortsfesten Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers auf die zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten abzustellen. Somit gelten für den Zeitraum vom **1.1.2021 bis 31.12.2030** die nachstehenden monatlichen Pauschalen. Das heißt, der Unternehmer kann die folgenden Stromkosten für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) als betrieblichen Aufwand erfassen:

- **mit zusätzlicher Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 30 Euro monatlich
 - für Hybridelektrofahrzeuge 15 Euro monatlich
- **ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 70 Euro monatlich
 - für Hybridelektrofahrzeuge 35 Euro monatlich

Als zusätzliche Lademöglichkeit gilt jeder geeignete Stromanschluss an einer Betriebsstätte des Unternehmers. Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte des Unternehmers sind die höheren Pauschalen anwendbar. Damit sind sämtliche Kosten des Unternehmers für den Ladestrom abgegolten. Übersteigen die tatsächlichen Kosten die maßgebende Pauschale, kann der Unternehmer **anstelle der maßgebenden Pauschale** auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben erfassen.